

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC085200

DGT: 29-03-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0764/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Otras cuestiones. *Inversiones no susceptibles de identificación.* Una sociedad limitada se dedicará a la venta de ropa al por menor y se plantea el arrendamiento de un local comercial por un periodo de cinco años no prorrogable. Como arrendataria, asumirá íntegramente el coste de las inversiones y de los gastos de acondicionamiento que realizará en dicho local, consistentes en instalaciones técnicas, mobiliario, equipos informáticos, etc. En la medida en que determinadas inversiones en el local no son susceptibles de ser identificadas ni contabilizadas separadamente al quedar definitivamente incorporadas al local, aquellas deberán activarse como inmovilizado material y amortizarse contablemente en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo, de forma que se produzca una adecuada correlación entre ingresos y gastos.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11 y 12.
RD 1514/2007 (PGC), normas 3.ª y 8.ª.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante S es una sociedad de responsabilidad limitada que va a desarrollar la actividad de venta de prendas de vestir al por menor. Para el desempeño de esta actividad, tiene previsto alquilar un local comercial mediante contrato de arrendamiento firmado por un plazo de cinco años, no prorrogable.

Como arrendataria, la entidad consultante S asumirá íntegramente el coste de las inversiones y de los gastos de acondicionamiento que realizará en dicho local, consistentes en instalaciones técnicas, mobiliario, equipos informáticos, etc.

Según manifiesta la consultante, dichos gastos se esperan recuperar con los ingresos futuros de la actividad económica y se contabilizarán como activo material amortizable, contable y fiscalmente.

Una parte de estas inversiones, identificadas y contabilizadas separadamente del resto, quedarán definitiva e irremediabilmente incorporadas al local arrendado de manera permanente. Las inversiones que, según la entidad, constituirán activos no separables por su naturaleza son:

- Instalación de aire acondicionado del local arrendado (excluida la propia máquina de aire acondicionado).
- Instalaciones eléctricas (excluidos los focos y las lámparas de techo).
- Trabajos de pinturas de paredes del local arrendado.
- Instalación de suelo tipo parqué.
- Trabajos de tabiquería y separación del espacio del local arrendado.
- Instalación de sanitarios y cerámica en el lavabo del local arrendado.

Estos activos en concreto se podrán recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda y que será la duración del contrato de arrendamiento del local comercial.

Cuestión planteada:

Determinar el coeficiente lineal máximo a aplicar para el cálculo de las amortizaciones fiscales correspondientes al activo que queda definitivamente incorporado al local arrendado y si es posible supeditar los años de amortización de este activo a los cinco años de duración del contrato de arrendamiento y conforme a su vida útil.

Contestación:

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...).

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada”.

En primer lugar, es necesario señalar que la LIS no contiene una definición de inmovilizado, por lo que debe acudir a las definiciones contenidas en la normativa contable. El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, define el activo no corriente como los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa. Por su parte, el apartado 4 del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del PGC, define como activo los “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

Más particularmente, siguiendo lo dispuesto en la letra h) de la Norma de Registro y Valoración 3ª del PGC:

“En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo”.

En el supuesto concreto planteado, la consultante manifiesta que va a realizar obras de acondicionamiento en el local arrendado en el que desarrollará su actividad económica. Además, afirma que el contrato de arrendamiento tendrá una duración de 5 años, no prorrogables. Dada la escasa información aportada al respecto, la presente contestación parte de la consideración de que el contrato de arrendamiento suscrito es un contrato de arrendamiento operativo, atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 8ª del PGC.

En caso de que tales obras de acondicionamiento no cumplieran la definición de activo, se calificarían como gastos del ejercicio y, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente transcritos, dichos gastos se integrarían en la base imponible del período impositivo correspondiente al año de su devengo.

En el supuesto concreto planteado, el consultante manifiesta que determinadas inversiones realizadas en el local no son susceptibles de ser identificadas ni contabilizadas separadamente, por lo que quedarán definitivamente incorporadas al local arrendado. Asimismo, en la consulta se indica que la vida económica de dichas inversiones coincide con el período de arrendamiento del local (5 años).

Por tanto, aquellas inversiones que no son separables del activo arrendado y cumplen la definición de activo, deberán activarse como “inmovilizado material” y amortizarse, contablemente, en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo, de forma que se produzca una adecuada correlación entre ingresos y gastos.

En el ámbito fiscal, el artículo 12 de la LIS establece que:

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

(...)"

De acuerdo con este precepto, la amortización será deducible cuando corresponda a la depreciación efectiva del elemento, lo que podría determinarse por cualquiera de los cinco procedimientos señalados en el artículo transcrito. No obstante, si el elemento objeto de consulta fueran edificios, mobiliario o enseres, los métodos definidos en las letras b) y c) del artículo 12.1 de la LIS no serán aplicables al mismo.

Por último, cabe señalar que todo gasto contable será deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.